

客观、专业、洞察

月刊

# OECD 税收政策和管理动态



上海财经大学公共政策与治理研究院

国家税务总局税务干部进修学院

2019 年第 4 期

## 版权说明：

《OECD 税收政策和管理动态》月刊由上海财经大学公共政策与治理研究院以及国家税务总局税务干部进修学院联合制作。《OECD 税收政策和管理动态》每月 1 期，专业提供 OECD 有关税收政策、税务管理动态。

OECD 税收政策和管理动态工作团队：

负责：田志伟 张文珍 王丹 周颖

参与：华冰 王再堂 罗佳莹 汪豫

周璇熠 史良 刘冰

## 目录

❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目.....	4
1. 卢森堡交存 BEPS 多边公约的批准书.....	4
2. 多米尼克加入打击逃税和避税国际队伍.....	5
❖ 税收政策分析栏目.....	6
3. OECD 邀请公众就推动税收道德报告草案发表意见.....	6
4. 少数国家的改革导致 OECD 平均所得税收入下降.....	9
5. 《2017 年关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》（完整版）.....	12
❖ 论著精选.....	13
6. 《2018 税收政策改革》节选——有关财产税.....	13

## ❖ 税基侵蚀与利润转移（BEPS）栏目

### 1. 卢森堡交存 BEPS 多边公约的批准书<sup>①</sup>

#### 1.1 背景

跨国企业利用国际税收规则存在的不足，以及各国税制差异和征管漏洞，最大限度地减少其全球总体税负，甚至达到双重不征税的效果，造成对各国税基的侵蚀，这被 G20 称为税基侵蚀和利润转移。为了堵塞国际税收规则漏洞，G20 领导人于 2013 年 9 月发布圣彼得堡峰会公报，决定实施国际税收改革 BEPS 行动计划，并委托 OECD 牵头推进该项工作。包括所有 G20 成员、OECD 国家和 19 个其他国家在内的 62 个国家共同参与了 BEPS 项目。2017 年 6 月，68 个国家和地区的政府代表在巴黎共同签署 BEPS 多边公约。该公约是为各国打击逃避税提供的一个多边的税收合作法律框架，有利于促进主要经济体之间协调一致，开展务实高效合作，构建公平和现代化的国际税收体系，促进世界经济包容性增长。同时，公约的签署也标志着 G20 国际税收改革项目 BEPS 所有行动计划完成。BEPS 多边公约旨在将国际税改 BEPS 项目的成果应用于全球 3000 多个税收协定中。在为具体税收协定政策提供灵活性的同时，BEPS 多边公约将执行最低标准防止协定滥用，并改进争议解决机制，其中增加的关于强制性约束性仲裁的任择条款已被 28 个税收辖区所采纳。另外，BEPS 多边公约也将使各国政府可以通过 BEPS 项目所制定的其他税收协定措施来完善本国的税收协定。该公约于 2019 年 1 月 1 日正式生效。

#### 1.2 内容

2019 年 4 月 9 日，卢森堡与经合组织秘书长安赫尔·古里亚签署了《BEPS 多边公约》的批准书，并强调其坚决致力于防止滥用税收协定以及 BEPS。

截至 2019 年 4 月 9 日，公约签署国总数达 87 个，其中有 22 个国家和地区已递交公约批准书。另有阿尔及利亚、伊斯瓦蒂尼、肯尼亚、黎巴嫩、阿曼、泰国表示有意签署该公约。

---

<sup>①</sup>资料来源：OECD (2019), Luxembourg deposits its instrument of ratification for the Multilateral BEPS Convention, OECD Publishing. <http://www.oecd.org/tax/morenews/2/>

## 2.多米尼克加入打击逃税和避税国际队伍<sup>①</sup>

### 2.1 背景

《多边税收征管互助公约》（以下简称《公约》）是快速实施《金融账户涉税信息自动交换标准》（简称 CRS）的主要工具。CRS 由经合组织（以下简称 OECD）和 20 国集团（以下简称 G20）共同开发，以便 100 多个司法管辖区能够自动交换离岸金融账户信息。

该公约使各个司法管辖区能够在税务方面进行广泛的互助：专项交换、自发交换、授权代表访问、同期检查和协助税收。该公约为保护纳税人权利提供了广泛保障。

### 2.2 内容

2019 年 4 月 25 日，在 OECD 巴黎总部，多米尼克驻欧盟大使 Sharlene Shillingford-McKlmon 阁下在经合组织副秘书长 Ludger Schuknecht 的见证下签署了《公约》。多米尼克是加入该公约的第 128 个司法管辖区。

除了专项交换和自动交换外，该《公约》还是打击非法资金流动的有力工具，是实施 OECD/G20 预防税基侵蚀和利润转移（简称 BEPS）项目透明度标准的关键工具。

当天，多米尼克还签署了 CRS 多边主管当局间协议（简称 CRS MCAA），重新确认该国承诺根据该标准实施金融账户信息的自动交换。多米尼克是签署 CRS MCAA 的第 105 个司法管辖区。

---

<sup>①</sup>资料来源：OECD (2019), *Dominica joins international efforts against tax evasion and avoidance*, OECD Publishing, Paris.  
<http://www.oecd.org/tax/dominica-joins-international-efforts-against-tax-evasion-and-avoidance.htm>

## ❖ 税收政策分析栏目

### 3.OECD 邀请公众就推动税收道德报告草案发表意见<sup>①</sup>

作为正在进行的税收斗争工作的一部分，OECD 正在就其即将出版的“什么推动税收道德”征求公众意见。这是一份社会偏好与税收态度的实证分析。OECD 税务和发展工作组于 2019 年 1 月 25 日举办的关于发展中国家税收道德作用的会议上提出了此报告并讨论了初稿。本咨询文件意见咨询期截至 2019 年 5 月 10 日，所有意见均会提交给 OECD 税收政策和管理中心。

#### 3.1 内容

本报告主要分为四部分内容，分别是概述、个人税收道德、企业税收道德和附录。

##### (1) 概述

深入理解是什么激励纳税人参与和遵守税收制度，这对所有国家和利益攸关方都具有普遍的吸引力，它可以为更有效、更迅速的税收制度提供动力。因此，尽管本报告主要侧重于发展方面的考虑，但研究结果和建议可能会引起更广泛的利益攸关方的兴趣。

报告的重点是发展中国家，可持续发展目标（SDG）和亚的斯亚贝巴行动议程（AAAA）明确表明，这些国家有必要支持更有效和高效的国内资源调动（DRM）。DRM 是发展融资的核心：税收是各个发展水平上最大的单一融资来源。由于可持续发展目标的资金缺口估计在 3 至 14 万亿美元之间（拉加经委会，2017 年），可持续发展目标和 AAAA 都强调需要普遍关注如何最大限度地扩大 DRM 在弥合融资缺口方面的贡献。

迄今为止，DRM 的重点主要集中在国际税收政策和税务管理能力的建设上。自 2008 年全球金融危机以来，国际税收政策备受关注。由此诞生了一系列新的工具和方法，以应对未申报的离岸财富的挑战和跨国企业（MNEs）正在实施的激进税收计划。除了这些对发达国家和发展中国家都具有重大潜力的新机制之外，国际税收政策还强调建立和衡量有效税务管理的基石。

---

<sup>①</sup>资料来源：OECD (2019), OECD, OECD invites public comments on draft report on tax morale, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/oecd-invites-public-comments-on-draft-report-on-tax-morale.htm>

相比之下，提高税收道德相对被忽视。税收道德，被定义为纳税的内在动机，是税收制度的一个重要方面，因为大多数税收制度依赖于纳税人自愿遵从，因此提高税收道德有可能（相对）不费多大力气就能增加税收。鉴于这种潜力，令人惊讶的是，税收道德几乎很少受到关注。

本报告特别关注发展中国家的税收道德，利用新的数据来源确定一些驱动因素和动态，更深入地了解影响纳税人对税收制度的认知和纳税意愿的因素，是提高税收道德的起点。本报告利用最新数据帮助确定个人和企业之间税收道德的驱动因素。第 1 章分析了全球和区域个人调查数据，其中大量受访者允许通过微观计量经济学分析进行更深入的询问。企业之间的税收道德数据更难获得。第 2 章使用税收确定性作为税收道德的指标，利用对 500 多家公司的调查，找出了可能影响跨国公司税收道德的一些因素。这些公司在 80 多个发展中国家开展业务，总营业额超过 15 万亿美元。

## （2）个人税收道德

在税收较高的国家，税收道德普遍较高。虽然各国之间存在很大差异，但一般模式是，税收与国内生产总值（GDP）比率较高的国家具有较高的税收道德。这可能表明有效的政府绩效、更高的税收道德和自愿税收遵从度（以及有效的执法）之间的良性循环；或者是纳税人与国家之间财政合同的证据。区域一级的分析能够进一步测试此动态。

公众认知调查的新数据证实了先前的研究结果，即年龄、教育、性别、宗教信仰和对政府的信任似乎都会影响税收道德。将新的全球分析与八年前的分析结果进行比较，发现影响税收道德的因素有许多相同点。在全球范围内，年龄较大，受教育程度较高或有宗教信仰的个人都表现出一贯较高的税收道德，一般而言，女性的税收道德一如既往较高。那些对政府有更大信任的人也有更高的税收道德。这些结果在区域分析中重复出现，特别是在拉丁美洲，非洲部分地区。

在全球范围内，女性的税收道德高于男性，但在非洲，女性的税收道德较低。造成这一现象的原因尚不清楚，研究结果突出表明，有必要进一步研究性别和税收（不仅仅是税收道德），包括如何在税收体系中处理无偿医疗以及女性和男性占主导地位的部门在税收方面的差异等方面。目前，由于缺乏按性别分类的数据，这类研究受到阻碍。

目前关于非洲的更详细的数据显示,税务管理的质量是决定税收道德的一个关键因素。调查结果显示,在非洲,税务机关的合法性是决定税收道德的最重要因素。

来自非洲的数据突出了税收道德与公共服务提供之间的积极联系,而拉丁美洲的关系则不那么明确。非洲的税收道德提高与公共服务的满意度相关,支持了财政合同的存在。这种关系在拉丁美洲并不那么明显,拉丁美洲对政府的信任很重要,但对医疗保健的满意度与税收的负面道德有关。此外,这与先前的调查结果形成鲜明对比,表明财政合同(至少在拉丁美洲)可能比人们想象的要弱,尤其是在国家角色正在发生变化,个人贡献巨大的医疗保健等领域。

### (3) 企业税收道德

由于可供借鉴的证据有限,企业对发展中地区税收确定性的看法一直被用作衡量税收道德的指标之一。有限的研究表明,税收道德对企业来说是一个挑战,可能会产生一系列影响。影响中小企业和跨国公司税收道德的因素各不相同。为了解决这一数据缺乏的问题,一项关于税收确定性的调查被用作衡量跨国公司税收道德的指标。

税收确定性作为衡量税收道德的指标,似乎对发展中国家商业决策的影响比OECD国家的更大,从而导致商业结构的修改、成本的增加和投资决策的改变。研究发现,与OECD成员国相比,发展中国家的税收不确定性对商业决策的影响要频繁得多。其影响各不相同,但包括投资成本的增加、业务结构的变化,甚至投资地点的减少或变化。因此,虽然其他研究已经明确表明税收很少决定公司是否投资于特定国家,但税收道德可能仍会对确切的投资地点、方式和投入产生重大影响。

由于地区差异,国际税收以及政府与企业之间的关系一直是发展中国家关注的问题。也许意料之中的是,对主要跨国公司的调查显示,税收的国际方面一直受到高度关注,这突出了在税收方面采用国际标准的好处,并强调了国际税收能力建设的必要性。在其他地方,关注的焦点一般集中在处理的规律性,或能够确保某些结果(救济/退税/裁定)。总体而言,这些可以被视为信任问题,表明纳税人与当局之间的信任可能是企业税收道德的关键组成部分。

### (4) 政策考虑因素

本报告的调查结果强烈支持需要更加关注发展中国家的税收道德。对于企业和个人而言,有足够的证据表明,提高税收道德可以对 DRM 产生有意义的影响,并推动实现可持续发展目标的努力。

更详细的国家级工作是个人和企业之间税收道德工作的重要下一步。本报告展示了影响税收道德的一系列因素,各地区之间存在显著差异。因此,需要更详细的国家级工作来实施战略以建立税收道德。不过,该报告也指出了决策者和发展伙伴可能希望集中努力的若干领域。

有关个人税收道德的政策考虑:建立纳税人档案;支持税收管理的发展;加深对政府信任驱动因素的理解;澄清并加强收入和支出之间的联系;支持纳税人教育计划。有关企业税务道德的政策考虑因素:建立解决国际税务问题的能力;支持开发有效增值税(VAT)和预扣税系统;借鉴其他税务机关的经验,帮助发展中国家。

### 3.2 意义

该报告预计将于 2019 年早些时候发布,它更新了以前 OECD 关于个人税收道德的研究(什么推动了税收道德?经合组织,2013 年)。此外,新的业务部门使用 OECD 税收确定性数据来考虑在发展中国家经营的企业的税收道德。该出版物确定了影响个人税收道德的一些社会经济和制度因素,如年龄、性别、教育程度和政府信任程度。通过税收政策和管理中心及发展中心,OECD 将重点放在税收道德上,以此作为理解、应对和改善发展中国家国内资源调动的挑战和机遇的一种方式。

## 4. 少数国家的改革导致 OECD 平均所得税收入下降<sup>①</sup>

根据 OECD 的一份新报告,由于少数国家的重大改革,2018 年 OECD 国家的平均工资工人的所得税和社会保障费略有下降。

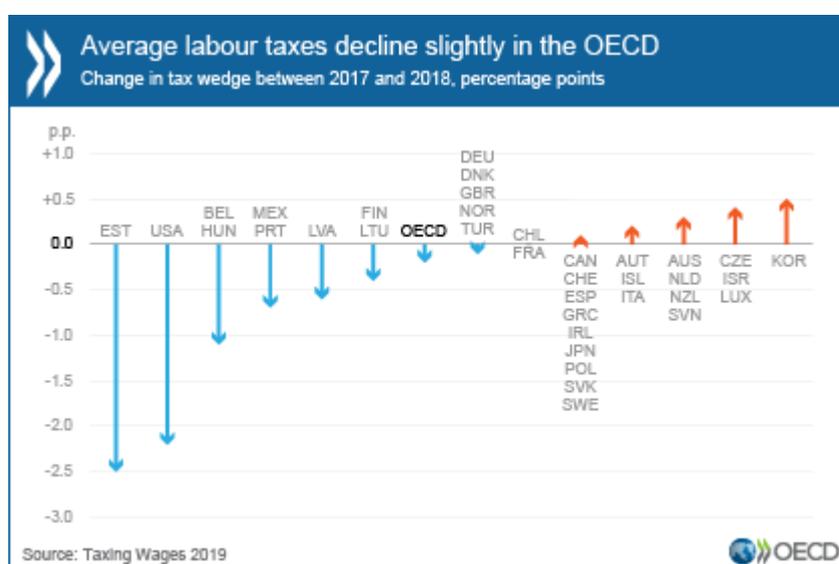
### 4.1 背景

---

<sup>①</sup>资料来源: OECD (2019), Reforms in a few countries drive a decline in average OECD labour taxes. <http://www.oecd.org/tax/reforms-in-a-few-countries-drive-a-decline-in-average-oecd-labour-taxes.htm>

2019 年的《工资征税》提供了 OECD 国家工资税的详细信息，这份出版物表明，“税收楔子”——雇员和雇主支付的劳动力成本总应纳税额减去家庭福利后占雇主劳动力成本的百分比——在 2018 年为 36.1%，相比于 2017 年下降了 0.16%，是 OECD 平均工资工人税收楔子连续减少的第四年。

2017 年和 2018 年之间的下降是由于四个国家大幅下降：爱沙尼亚（2.54 个百分点），美国（2.19 个百分点），匈牙利（1.11 个百分点）和比利时（1.09 个百分点）。尽管 OECD 国家平均工资工人的税收楔子在 2017 年至 2018 年期间有所下降，但实际上在 22 个国家实现了税收楔子的小幅增长，占 OECD 国家的近三分之二。与此同时，其余 10 个 OECD 国家的税收楔子有小幅下降。具体情况可见下图。



## 4.2 主要内容

在上述观察到的平均税收楔子减少幅度最大的四个国家中，这些减少是由于重大改革造成的。在爱沙尼亚和美国，减少的原因是所得税改革，而在匈牙利和比利时，则是由于雇主社会保障费的减少。

2019 年的《工资征税》还考虑了个人平均净税率，它衡量的是员工支付的所得税和社会保障费，减去所收到的家庭福利，占工资总额的比例。2018 年，OECD 的平均税率为 25.5%。OECD 范围内的平均税率是根据没有子女、赚取平均工资的个人计算得出的。该税率近年来保持稳定，尽管各国的税率差异很大：从智利、韩国和墨西哥低于 15% 到比利时、丹麦和德国超过 35%。

2019 年的《工资征税》还包括一个特别特征，该特征着眼于 OECD 国家中位工资工人的税收，并将其与平均工资工人的税收进行比较。工资中位数是指工资分配的第 50 百分位的工人，而平均工资是全职工资的总和除以工人的数量。因此，平均值更多地受到工资分配上限差异的影响。在所有 OECD 国家，由于收入分配上限的差异较大，工人工资中位数低于平均数。平均而言，工人工资中位数是平均数的 80.8%，因此平均税收楔子较低，为 34.3%，而平均数工资的税收楔子则为 36.1%。这种差异主要是由于较低的所得税。然而，报告显示，虽然在各国的工资分配中提供了更具可比性的点，但由于数据的可获得性，工资中位数很难计算，而且差异对大多数国家来说并不重要。

2019 年《工资征税》中主要发现如下：

- 单身人士和有孩子的家庭的税收楔子

(1) 2018 年，无子女单身的、赚取国家平均工资的工人的平均税收楔子最高的是比利时（52.7%）、德国（49.5%）、意大利（47.9%）、奥地利和法国（47.6%）。最低的是智利（7%）、新西兰（18.4%）和墨西哥（19.7%）。

(2) 2018 年，有两个孩子的、赚取平均工资的单收入家庭的税收楔子最高是法国（39.4%）。奥地利、比利时、芬兰、希腊、意大利、瑞典和土耳其的税收楔子也超过 37%。对于这种家庭类型，新西兰最低（1.9%），其次是智利（7.0%）和瑞士（9.8%）。

(3) OECD 对无子女的单收入夫妇的平均税收楔子在过去两年中保持不变，为 26.6%。2018 年，这一家庭类型的税收楔子增幅最大的是波兰（10.3 个百分点）。此外没有其他增加超过一个百分点。降幅最大的是新西兰（4.5 个百分点）、立陶宛（2.5 个百分点）、爱沙尼亚和美国（2.4 个百分点）。

(4) 除智利和墨西哥外，所有 OECD 国家的有子女的单收入家庭的税收楔子都低于没有子女的单身人士，但两者的税收水平相同。这个差距超过比利时、加拿大、捷克共和国、德国、爱尔兰、卢森堡、新西兰和斯洛文尼亚劳动力成本的 15%。

- 单身人士和家庭的个人平均净税率（NPATR）

(1) 2018 年，无子女、赚取平均工资的单身工人的最高平均 NPATR 分别为比利时（39.8%）、德国（39.7%）和丹麦（35.7%）。最低的是智利（7%）、

墨西哥（10.2%）和韩国（14.9%）。OECD 国家平均值下降 0.16 个百分点至 25.5%。

（2）2018 年，有子女的单收入家庭的平均 NPATR 为 14.2%。有两个孩子、赚取平均工资的单收入家庭的最高 NPATR 分别为土耳其（26.2%）和丹麦（25.2%）。NPATR 最低的是捷克共和国（0.2%）、加拿大和爱沙尼亚（均为 1.8%）。

#### ● 特别特征

（1）2017 年，中位数工资工人的平均税收楔子从比利时的 52.0% 到智利的 7% 不等。在 21 个国家中，中位数工资工人面临 30% 至 45% 的税收楔子。

（2）在除了匈牙利和智利两个国家外的所有国家中，中位数工资工人的平均税率均低于平均数工资工人。尽管只有少数几个国家的工资中位数较低导致津贴或雇主社保费（SSC）减少和较低的边际个人所得税税率（这些国家是土耳其、卢森堡、葡萄牙、意大利、以色列和爱尔兰）。

## 5. 《2017 年关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》（完整版）<sup>①</sup>

### 5.1 背景

国际司法双重征税——一般定义为在两个（或多个）国家对同一纳税人在同一标的物 and 同一时期征收可比税——对国际货物和服务交换以及资本、技术和人的跨境流动产生不利影响。认识到了消除国家间这一经济发展障碍的必要性，以及规范和阐明在其他国家从事活动的纳税人的财政状况的重要性，OECD《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》提供了一种在统一的基础上解决国际司法双重征税领域常见的跨国企业所得税和资本利得税问题的方法。

经合组织模式需要不断更新以解决与全球经济发展有关的新的税务问题。OECD 财政事务委员会第一工作组负责这一需求，其工作内容可以定期修改公约。目前版本于 1994 年、1995 年、1997 年、2000 年、2003 年、2005 年、2008 年、2010 年、2014 年和 2017 年有过更新。

---

<sup>①</sup> OECD (2019), OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), <http://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version-g2g972ee-en.htm>

从 1997 年发布以来，该公约分为两卷。第一卷包括文章及其评论，第二卷包括其他非成员国的立场，财政事务委员会自 1977 年以来通过的关于税收协定之前报告的再版，以及理事会关于税收协定范本的建议文案。

## 5.2 内容

完整版的《OECD 税收协定范本》涵盖了 2017 年 11 月 21 日发布的《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》全文，其中包括了自 1977 年以来的文章、评论、非 OECD 经济体的立场、OECD 理事会的建议、历史记录和若干背景报告的全文。该书的新版本将定期出版以反映最新的情况。

2017 年 11 月的《税收协定范本》有网页版和缩编版。网页版包括了全文的内容和其他功能，例如大量的内部链接能更容易找到文章和评论之间的联系；快速搜索功能，用户可以在特定文本区域增加注释；复制粘贴功能。2017 年 12 月出版的第十版缩编版仅包括文章、评论、非 OECD 经济体的立场、OECD 理事会的建议。

## ❖ 论著精选

### 6. 《2018 税收政策改革》节选——有关财产税<sup>①</sup>

总体而言，本节显示 2018 年已经出台了一些重要的财产税改革。与前几年的数量和范围都有限的财产税改革特点相比，2018 年引入了一些值得关注的财产税改革，包括美国的遗产税和赠与税豁免门槛加倍，比利时开始对证券账户资产征税，以及法国废除 80% 家庭的居住税，并取消其净财富税，由房地产财富税取代。

#### 6.1 财产税通常是一小部分收入来源

各国普遍对财产征收多种税。该报告涵盖的各国最显著的财产税是不动产的经常性税，而不动产的经常性税通常是地方政府的主要收入来源。财产交易税、遗产税以及赠与税也很常见（图 3.20）。少数国家征收净财富税（表 3.14）。

---

<sup>①</sup> OECD (2018), Tax Policy Reforms 2018, OECD Publishing.  
[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reforms-2018\\_9789264304468-en#page7](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reforms-2018_9789264304468-en#page7)

大多数国家的财产税收入仍然很低。2016 年，各国从财产税中获得的税收收入差异很大，从爱沙尼亚的财产税与 GDP 占比为 0.3% 到英国的财产税与 GDP 占比为 4.3% 之间不等。然而，在大多数国家，财产税仍然是一个很小的收入来源。过去 15 年的收入趋势在各国也不尽相同。2000 年至 2016 年间，20 个国家的财产税收入占国内生产总值（GDP）的比例有所上升，而有 16 个国家的财产税收入有所下降。收入增幅最大的国家分别是阿根廷、比利时、法国、南非和希腊。另一方面，冰岛、瑞典、瑞士和以色列的财产税收入降幅最大。

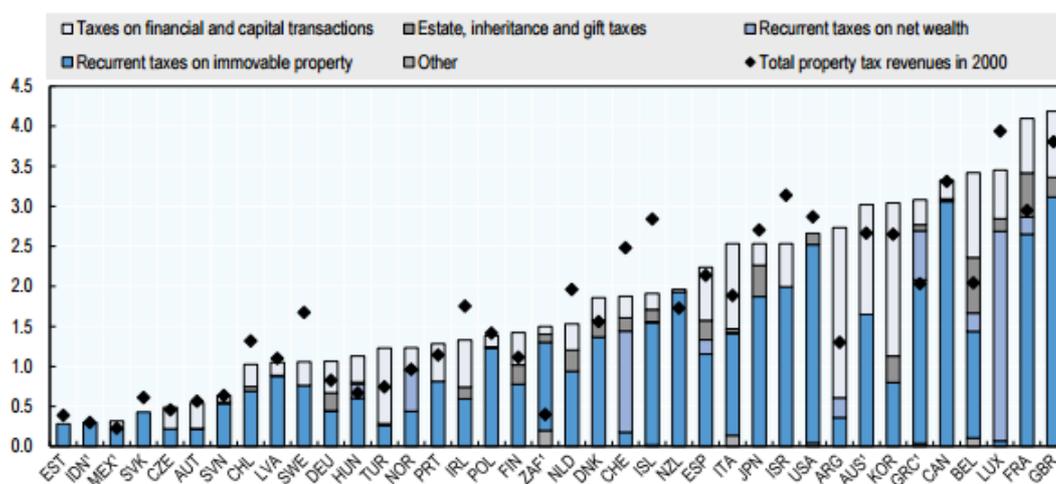


图 3.20 各国 2000 年和 2016 年的财产税收入占 GDP 的比重（按财产类别细分）<sup>①</sup>

注：图中澳大利亚，希腊，印度尼西亚，墨西哥和南非的数据为 2015 年数据

长期趋势表明，与上世纪 60 年代中期相比，财产税作为税收收入来源的比重有所下降。1965 年，经合组织国家的财产税收入占总税收的平均数为 8% 左右，而今天只有 6% 左右（图 3.21）。在 1965 年至 1980 年间，由于财产税收入占 GDP 的比例不断下降，以及总体税收收入的增加，下降幅度尤其大。自上世纪 80 年代以来，财产税收入平均保持相当稳定。

<sup>①</sup>经合组织和全球收入统计数据库

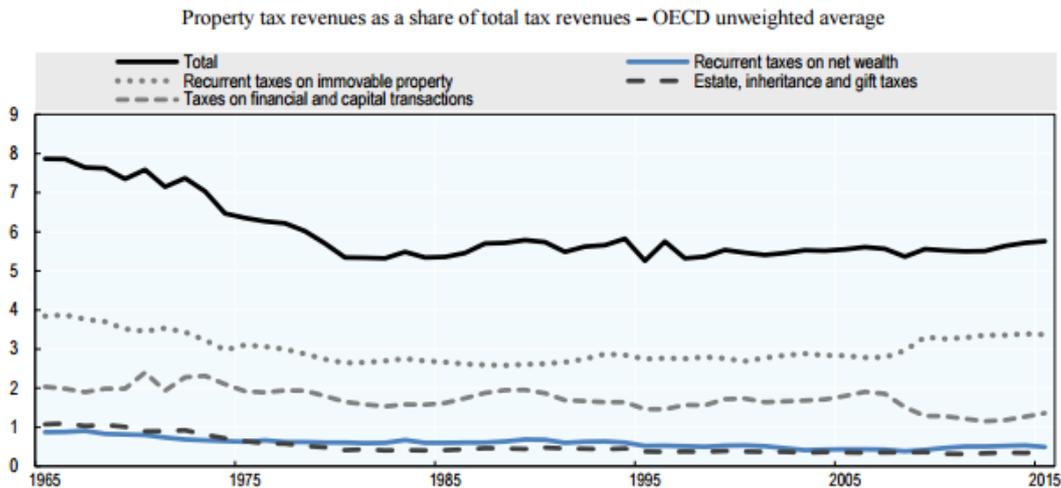


图 3.21 经合组织自 1965 年以来的财产税收入占总税收的比例<sup>①</sup>

## 6.2 2018 年引入了一些重要的财产税改革

与去年相比，2018 年出台了更重大的财产税改革。2017 年实施的改革主要是为了提高税收收入（表 3.15）。所增加的税收一般包括不动产的经常性税以及动产和不动产的交易税。与房地产税相关的一些改革旨在“冷却”着重于房地产投资的房地产市场。另一方面，遗产税改革主要涉及减税。然而，这些财产税改革的效果普遍不显著。相比之下，在 2018 年，一些国家实施了重大的财产税改革，下文将对此进行讨论。

表 3.15 财产税改革<sup>②</sup>

Into effect in	Rate/Base <sup>↑</sup>		Rate/Base <sup>↓</sup>	
	2017	2018 or later	2017	2018 or later
Estate duties, inheritance and gift taxes	DEU ZAF	TUR ZAF	DNK FIN GBR NLD <sup>1</sup>	USA
Transaction taxes on movable and immovable property	BEL FRA	BEL IRL		ARG GBR
Recurrent taxes on immovable property	FIN ISR PRT	FRA		FRA
Recurrent taxes on (net) wealth	LUX	BEL <sup>2</sup>	NOR	FRA NOR

注：

1. 在荷兰，2013 - 2014 年暂不延长赠与税豁免，并从 2017 年开始实施结构性延期。
2. 比利时针对证券账户资产开征新税。

在住房税方面，最引人注目的改革之一是法国逐步废除 80% 家庭的居住税。居住税（taxe d'habitation）是由居住在住宅中的家庭（无论是业主还是房客）每

<sup>①</sup>经合组织收入统计数据库

<sup>②</sup>经合组织年度税收政策改革调查问卷

年缴纳的。这一废除将在三年内分阶段实施,2018 年减税 30%,2019 年减税 65%,2020 年减税 100% (即低于规定的年收入门槛的纳税人可享受免税待遇)。居住税在很大程度上被认为是不公平的,因为不同城市之间的税收水平差别很大,而且自上世纪 70 年代以来,该税所依据的名义租金价值一直没有得到更新。应该指出的是,法国的改革并不影响对不动产所有者征收的土地税 (taxe foncière)。

丹麦还对住房税进行了重大改革。从 2021 年开始,住房税 (包括财产价值和土地税) 将反映房地产市场价格,从而终止自 2002 年以来房地产估价保持稳定不变而使得纳税人拥有房产的价值上升而所适用的有效税率却下降的局面。对许多房屋来说,这种变化将导致更高的估价。不过,税率将会降低,而随着新制度的实施,整体住房税增加的房主将通过退税获得补偿。为了保护房主在居住期间不受增税影响,2021 年后,增税的支付也将推迟,直到房屋出售。

一些国家对动产和不动产交易税进行了修改。为了支持年轻一代的住房拥有权,英国对首次购房者的最高达 30 万英镑交易额的所有住宅财产交易实行了印花税土地税 (stamp duty land tax , SDLT) 的全额减免。首次购置者的住宅交易额在 30 万至 50 万英镑之间的纳税人应支付的 SDLT 将按超过 30 万英镑的购买价的 5% 支付,与之前支付的 SDLT 相比减少了 5000 英镑。首次购买 50 万英镑以上房产的买家无权享受任何税收减免。阿根廷废除了税率为 1.5% 的房地产转让税,取而代之的是对房地产销售的资本利得征收 15% 的资本利得税 (仅适用于第二套房和附加房)。另一方面,爱尔兰加征了不动产交易税,并且将非住宅房产印花税的税率从 2% 提高到 6%,而加拿大安大略省开始对非居民或外国公司购买位于多伦多地区的住宅按购买价格的 15% 征收房产交易税。关于动产交易,比利时提高了证券交易所得的税率。

美国在遗产税和赠与税方面的改革最为重大。遗产税免征额翻了一番,达到 1000 万美元。这一增强型豁免适用于子孙后代继承的遗产、隔代转移的财产和 2017 年后发生的赠与,但在 2025 年会受日落条款的限制。联合税务委员会估计,这一规定将在 10 年内减少 830 亿美元的税收收入。卢森堡和南非也实行了遗产税和赠与税改革。在卢森堡,遗产税的豁免 (迄今只限于配偶或至少有一个孩子的伴侣) 已扩大到适用于在其中一个配偶或伴侣去世前三年内与逝者是配偶或伴侣关系的配偶或伴侣获得的遗产。另一方面,南非提高了财富转移税的税率。截

至 2018 年 3 月 1 日，遗产和超过 3000 万兰特的捐赠的财富转移税税率从 20% 提高到 25%。

作为鼓励投资的更广泛改革的一部分，法国废除了净财富税，取而代之的是对房地产财富征税（表 3.13）。法国是 2017 年仍征收净财富税的四个经合组织国家之一（表 3.14 栏）。到 2018 年，财富税被废除，取而代之的是对房地产财产征税，这意味着税基明显缩小。目前，税基仅限于非专业房地产，不包括金融资产和动产。免税门槛依旧为 130 万欧元，适用于主要住宅价值的税率等级和 30% 的免税额与财富税相同。这一变化的既定目标是支持生产性投资，从而促进增长，同时继续对富裕家庭的住房资产征税。在挪威，净财富税的基数继续缩小，这与以往旨在降低财富税负担的政策改革目的一致（OECD，2018）。

最后，比利时推出了一项类似于对证券账户资产征收财富税的新税种，以提高税收公平性和税收收入。富裕的比利时纳税人将对其在比利时和国外的证券账户资产价值征收 0.15% 的新税。原则上，非居民个人也必须为其在比利时的证券账户资产纳税。只有当个人证券账户的总平均价值超过 50 万欧元时，才会缴税。应税基数等于按季度计算的金融工具的平均总值，包括上市股票和非上市股票及债券、投资公司和投资基金单位的股票、储蓄存单和权证，不包括人寿保险合同和养老金储蓄账户。按照惯例，比利时的中介机构（银行和经纪中介人）将负责代扣和申报税款。

### 专栏 3.14 法国的税制改革方案

2017 年 12 月 21 日，法国议会通过了 2018 年财政法案。总体改革方案有四个关键目标：支持中产阶级的购买力；提高工人的购买力；通过对企业的税收改革，也通过重大的个人资本税改革，鼓励生产性投资；减少化石燃料的消耗。总的来说，税收改革的目标是到 2022 年将税收收入和社会保障收入占 GDP 的比例降低 1 个百分点，从 2018 年起计划削减 100 亿欧元的税收收入和社保收入。

在企业方面，到 2022 年，企业所得税税率将逐步降低到 25%，最近被宣布违宪的 3% 股息税将被废除。此外，为提高企业竞争力和就业率而实行的税收抵免将被取消，取而代之的是雇主应交社保费的减少。总体而言，到该届政府的五年任期结束时，企业应交税收预计将减少 80 多亿欧元，所有类型的企业都有望从改革中获益。

关于家庭方面，提高购买力的主要措施包括废除 80% 家庭的居住税，居住税被视为不公平的税种，主要是因为计税房价的税基自 1970 年代以来都未改变；于 2018 年取消

了医疗保险和失业保险,减少的政府收入将由增加的一般性社会缴费(Generalised Social Contribution, CSG)弥补,计算CSD的收入基数包括资本和养老金收入。

一些措施还旨在奖励风险承担行为,并完善税收系统使其更有利于经济增长,包括将净财富税转变为对房地产财富征税,以及对个人资本收入按30%税率征收的单一税。

最后,一揽子计划包括鼓励良性环保行为的改革措施,包括增加碳排放税和合并汽油和柴油的税收制度。

### 专栏 3.15 经合组织国家净财富税的演变

净财富税是对个人净财富储备征收的经常性税收。它们包括对各种动产和不动产的净财富价值征收的国家和地方经常税。它们不同于其他资本税,包括资本所得税和财富转移税。净财富税还可以区别于对财富储备征收的其他税:与对不动产征收的经常性税相比,净财富税是对范围广泛的财产征收的税,且可扣除财产所负担的债务;与零星的资本税不同,净财富税是定期征收的(通常是每年征收)。

许多欧洲经合组织国家过去都有净财富税,但许多国家在1990至2000年间废除净财富税,包括奥地利(1994年)、丹麦(1997年)、德国(1997年)、荷兰(2001年)、芬兰(2006年)、冰岛(2006年)、卢森堡(2006年)和瑞典(2007年)。法国是最近一个才取消净财富税的国家,该税在2018年被房地产财富税所取代。挪威、西班牙和瑞士是唯一在2018年继续征收净财富税的经合组织国家。



图 3.14 随着时间推移征收个人净财富税的经合组织国家数量的演变<sup>①</sup>

为了证明废除净财富税的合理性,人们提出了许多因素。主要论点涉及它们的效率成本和资本外逃的风险,特别是考虑到资本流动性的增强和富有的纳税人将财富转移到避税港;据观察,由于税基狭窄以及避税和逃税行为的广泛存在,净财富税往往无法实现其重新分配收入的目标;以及与它们有限的税收收入相比,其征收成本以及纳税人的

<sup>①</sup>经合组织净财富税调查问卷

纳税遵从成本显得较高，即成本收益比较高。取消净财富税也可以被视为过去 30 年降低高收入者税负和资本利得税负的更普遍趋势的一部分。

### 6.3 注意

- 1.截至 2018 年 1 月 1 日，该报告涵盖了所有经合组织国家。
- 2.除了美国的联邦个人所得税，州个人所得税还可以在此基础上征收。
- 3.在一些国家，业主自住房屋被认为是收入来源，其估算的租金收入是根据房子的价值来计算的，它是课税收入。
- 4.出售持股期限为 24 个月以上的股票的资本利得税将在 2020 年首次获得豁免。
- 5.这个平均值的计算涉及到的法国的标准企业所得税税率为 28%。
- 6.视为分配包括非业务费用，超额利息支付，某些其他付款的转让定价调整。
- 7.换句话说，在应用 20% 的税率之前，分配的利润除以 0.8 后的数作为应税收入基数；这意味着分配的利润的实际有效税率为 25%。
- 8.拉脱维亚个人股东收到的股息在分配给股东前已扣除新的公司税，因此他们所获得的股息无需再负担任何其他税。
- 9.双重征税协定通常规定将预提税税率降低为 5%，而不是法定的 15% 的税率。
- 10.要符合完全费用化的条件，资产的折旧年限必须小于等于 20 年，且其购置必须发生在 2017 年 9 月之后。有些资产被排除在这一条款的限定之外，这项改革也适用“使用”过的合格资产。这项政策变化使得可以全额费用化税前扣除的资产不再必须是纳税人购置的全新资产，但它要求纳税人在取得资产前不曾拥有该资产。
- 11.匈牙利政府给予一般投资税收抵免，以促进经济发展；投资抵免必须满足几个条件。纳税人的抵免申请应在投资发生后的 16 年内申请，且最长可以在 13 年内抵免；投资抵免额不能超过应纳税额的 80%。
- 12.2017 年，两个经济特区又被启动：Progreso 和 Salina Cruz。目前，总共有 5 个经济特区：Coatzacoalcos, Puerto Chiapas, Salina Cruz, Lázaro Cárdenas-La Union 和 Progreso。这些税收激励措施适用于在 Coatzacoalcos, Puerto Chiapas, Salina Cruz, Lázaro Cárdenas-La Union 这几个经济特区的投资。

13.这些税收激励措施只适用于在 Progreso 经济特区内的投资。

14.受控外国公司（CFC）是美国股东持有其 50%（表决权或净资产）以上控股权的一家外国公司。值得注意的是，这项税收政策改革改变了美国股东的定义。现在的美国股东（法人或合伙企业）被定义为拥有受控外国公司至少 10% 股份（表决权或净资产）的任何美国企业（包括合伙企业）。

15.消极所得包括利息所得或特许权使用费所得（美国法典第 952 条所列）。如果 CFC 取得了消极所得，则该消极所得被视为属于美国股东的所得，应在美国纳税。

16.2025 年以后，这一税前扣除比例将减少到 37.5%。

17.由于企业所得税税率降低了 21%，扣除了 50%的税款，因此 C 型公司所得的 GILTI 税税率为 10.5%；考虑到 80%的税收抵免，这意味着如果外国税率为 13.125%或更高，就不会产生剩余税收义务。

18.外国关联方包括持有纳税人 25%以上的表决权或净资产、纳税人的关联交易人以及美国转让定价法里所规定的关联方。

19.此外，它们不包括日常服务付款、合格的衍生品付款和美国预提税的应税付款。

20.就本报告而言，所称的“增值税”是指任何具有《指南》第一章所述增值税的基本特征的国税，而不论其名称或简称是否为增值税（VAT），例如“商品及服务税”（“GST”）也在本报告所讨论的增值税范围内。

21.瑞士标准增值税税率于 2011 年临时上调 0.4 个百分点的政策的有效期限截止到 2017 年底。截至 2018 年 1 月 1 日，标准增值税税率上调 0.1 个百分点，其目的是为了支持铁路基础设施的融资和扩建。

22.在欧盟，内部边境没有海关控制，B2B 商业模式下的欧盟各国之间内部的货物供应在原产国是免交增值税的。根据跨境“反向收费机制”，货物目的地国家境内的购买方需根据购买商品的金额单独核算并申报缴纳增值税，而无需在进口时向海关缴纳进口增值税。当货物被用来进行应税交易（如用于国内货物供应）时，其进项增值税税额完全可以得到抵扣，无需承担税收义务。这与传统的增值税设计有所不同，增值税是通过阶段性的征收过程征收的。欺诈者利用这个税收机制来实行“失踪的交易者”逃税策略，即购买了免税货物的买方在国内市

场上转售货物，从客户那里加收相当于该部分增值税的金额，而无需将所收取的增值税汇出。同样的商品可能会通过遍布成员国的公司网络再次被转售多次，这些公司通过无增值税的跨境供应链，反向向购买方收取相当于被免除的增值税金额，制造了一种“传送带”式的欺诈行为。

23.这一措施是为了打击外国企业向英国出售商品时，商品所在地在英国境内（在英国境内的“仓库”或“履行中心”（fulfilment house）），却规避英国税收的不合规行为。卖方需就这些商品的销售收入缴纳英国的增值税，但许多国外电商企业通常没有申报并缴纳其应负担的增值税。卖方纳税人虽在英国税务机关的执法管辖之外，但在某些情况下，英国税务机关可能会向国外运营商的在线市场的销售收入征收其应连带负担的增值税。特别是在税务机关已将电商未能登记/核税的情况告知在线市场运营商时，就更可能征收连带增值税。

这将鼓励在线市场对潜在电商的监管。

24.根据标准的海关程序，如果进口货物价值超过 1000 澳元时，进口方仍然需要缴纳进口增值税。

25.自 2014 年以来，墨西哥实施了较为广泛的环境税和价格改革，导致了税率和税收收入的增加（Arlinghaus 和 van Dender，2017）。

26.根据 2018 年 4 月的汇率。

27.作为一项更广泛的税收改革的一部分，丹麦正在降低乘用车和摩托车的登记税，丹麦是欧盟国家中车辆登记税税率最高的国家之一。在阿根廷，机动车辆税通过提高最低起征点而得到降低。

智库视野



研究院微信



研究院微博



主办

上海财经大学公共政策与治理研究院

国家税务总局税务干部进修学院

上海市国定路777号

邮政编码：200433

电话：(021) 6590 8706

86 158 2174 6491 (田志伟)

官方微博：[e.weibo.com/u/3932265304](http://e.weibo.com/u/3932265304)

邮箱：[120286069@qq.com](mailto:120286069@qq.com)